

לשכת רואי חשבון בישראל

תקן בחינת מהימנות (ישראל) 3000 (*)

ב ד ב ר

דוחות מיוחדים של רואי חשבון

חל על דוחות מיוחדים של רואי חשבון הניתנים אחרי 31 בדצמבר 2019
(לאחר ארגון מחדש)

מבוא

1. תקן זה מהווה נוסח משולב ומאורגן מחדש של ההוראות המתייחסות לנושא בו דן תקן זה, אשר נכללו בעבר בפרסומים המקצועיים שלהלן:

- **תקן ביקורת 7** בדבר דוחות מיוחדים של רואי חשבון.
- **תקן ביקורת 70** בדבר תיקון תקן ביקורת 7 בדבר דוחות מיוחדים של רואי חשבון.
- **תקן ביקורת 72** בדבר דוח רואה חשבון מבקר הכולל שינוי מהנוסח האחיד.
- **תקן ביקורת 99** בדבר תיקון תקן ביקורת 90 "הנוסח האחיד (בלתי מסוייג) של דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים".

במסגרת הארגון מחדש של תקן זה ו/או תקני ביקורת אחרים נערכו התאמות טכניות במספרי התקנים, במספרי סעיפים מסוימים בתקנים, בהפניות לתקנים אחרים ובהערות שוליים מסוימות.

לאחר הארגון מחדש, תקן זה תוקן על ידי עדכוני ביקורת 2020-1, 2020-2.

א1. רשויות ממשלתיות ומוסדות אחרים מבקשים לעתים אישור של רואה חשבון על דוחות שהוכנו עבורם על ידי לקוחותיו כגון:

- דוח על המחזור לצורך חישוב סכום מס בולים;
- תביעה לקבלת תמריצי יצוא או להחזר מכס;
- בקשות למענקים;
- דוחות על ביצוע השקעות;
- תביעות לתמיכה במחיר מכירה (סובסידיה).

2. כן מתבקש רואה חשבון לאשר נתונים סטטוטוריים של חברה כגון הון מניות, שעבודים, רשימת מנהלים, בעלי זכות חתימה וכו'.

(*) תקן זה אושר על ידי הוועדה לתקני ביקורת ונוהלי ביקורת ועל ידי המועצה המקצועית בהתאם להחלטותיהן מיום 16.7.2018 ופרסומו אושר על ידי הוועד המרכזי בהתאם להחלטתו מיום 2.8.2018.

3. בתקן זה דוח של רואה חשבון הבא לענות על הדרישות הנ"ל ייקרא "דוח מיוחד".
4. תקן זה אינו דן בדוח של רואה חשבון על דוחות כספיים ודוחות חשבונאיים בלתי מבוקרים.
5. הבעיות המתעוררות במתן דוחות מיוחדים הן, בדרך כלל, כדלקמן:
- (1) ההבחנה בין אחריות רואה החשבון לבין אחריות הלקוח;
 - (2) המינוח בו ישתמש רואה החשבון, כגון: "חוות דעת", "דיווח" או "אישור";
 - (3) דוחות מיוחדים המתבקשים בקשר לדיווחים של הלקוחות בעניינים שאינם בתחום עיסוקו של רואה החשבון כגון דיווח על המטרה שלשמה נרכשו טובין כלשהם, או על אופן השימוש בהם;
 - (4) ניסוח הדוח המיוחד נקבע לעתים מראש על ידי הרשות המבקשת אותו ואינו ערוך כיאור.

הוראות

6. האחריות הראשונית לתוכן הדוח מוטלת על הלקוח המבקש את הדוח המיוחד ולכן עליו לאשר בחתימתו את נכונות הדוח.
7. אחריות רואה החשבון היא על הדוח המיוחד, שבו הוא מחווה את דעתו על נאותות הדוח של לקוחו.
8. רואה החשבון ייתן דוח מיוחד רק בנושאים שהם בתחום עיסוקו המקצועי.
- א8. בהתאם לתקן בקרת איכות (ישראל) 1 בדבר "בקרת איכות לפירמות המבצעות ביקורות וסקירות של דוחות כספיים, התקשרויות אחרות לבחינת מהימנות ושירותים קשורים", על רואה החשבון המבקר לקיים מערכת בקרת איכות, מדיניות ונהלים המתאימים להתקשרויות נשוא תקן זה.
9. הדוח המיוחד ינוסח בצורה בהירה ובאופן שאינו משתמע לשתי פנים. יש להימנע משימוש במונחים העלולים להטעות.
10. (א) הדוח המיוחד ייערך וינוסח במתכונת דוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים ויכלול את כל המרכיבים הכלולים בדוח רואה החשבון המבקר בשינויים המחוייבים לפי העניין.
- (ב) בהתאם לכך, הדוח המיוחד יכלול את המרכיבים הבאים:

פיסקת מבוא

פיסקה זו תכלול זיהוי של הדוח והבחנה בין אחריות ההנהלה לדוח לבין אחריות רואה החשבון לחוות דעה עליו.

פיסקת היקף הביקורת

בפיסקה זו יש להתייחס לביצוע הביקורת בהתאם לתקני ביקורת מקובלים בישראל אך אין לציין את המילים "לרבות תקנים שנקבעו בתקנות רואי חשבון (דרך פעולתו של רואה חשבון), התשל"ג-1973", באשר תקנות אלו חלות רק על דוח רואה חשבון מבקר על דוחות כספיים.

הפיסקה תכלול את כל המרכיבים הכלולים בפיסקה המקבילה בדוח רואה החשבון המבקר על דוחות כספיים, ובלבד שהם רלוונטיים בנסיבות הדוח המיוחד.

כך למשל:

- אין צורך לאזכר בפיסקה זו "... בין שמקורה בטעות שנפלה בדוחות הכספיים ובין שמקורה בהטעיה הכלולה בהם", וניתן להסתפק באמירה כי מטרת הביקורת היא "... להשיג מידה סבירה של ביטחון שאין בדוח הצגה מוטעית מהותית".
- אם נדרשת בדיקה מלאה של המצגים שבדוח, אין לציין כי "ביקורת כוללת בדיקה מדגמית...".
- אם הדוח משקף מצגים שאינם ערוכים על בסיס כללי חשבונאות מקובלים בישראל (או על בסיס כללי חשבונאות אחרים שהוסכמו), אין לציין כי "...ביקורת כוללת גם בחינה של כללי החשבונאות שישומו...".
- אם הדוח אינו מבוסס על אומדנים חשבונאיים אין לציין "... ושל האומדנים המשמעותיים שנעשו...".

פיסקת חוות הדעת

יש לנסח את פיסקת חוות הדעת בהתאם לנסיבות העניין, דהיינו - יש לציין כי הדוח משקף באופן נאות את המצגים הכלולים בו בהתאם לבסיס עליו מושתת הדוח. אם הדוח משקף מצגים שאינם ערוכים על בסיס כללי חשבונאות מקובלים בישראל, יש לציין את הבסיס שעליו מושתת הדוח ולא את כללי החשבונאות המקובלים בישראל.

בפיסקת חוות הדעת אין להשתמש במונחים של "אישור" או "דיווח", אלא הכל במתכונת דוח רואה החשבון המבקר כאמור. זאת מאחר שמהמונח "אישור" וכדומה משתמעת דרגה של ודאות עובדתית אשר לא ניתן לספקה בדרך הרגילה של ביקורת רשומות, וכן מאחר שרואה החשבון אינו יכול להיות בטוח שהיתה לו גישה ממקור ראשון לכל העובדות שמאחורי הרשומות.

11. האמור בסעיף 10 אינו חל על דוח מיוחד הבא להעיד כי נתון פלוני מתאים לאמור במסמך כלשהו או ברשומות כלשהן. במקרים אלו יוכל רואה החשבון להשתמש במונח "אישור", שהרי אין הוא מאשר נאותות או נכונות הנתונים עצמם, אלא רק את התאמתם, כאמור, ולכן יציין רואה החשבון את המסמכים או את הרשומות עליהם התבסס באישורו.

על סוג זה של דוחות מיוחדים (להלן - אישורים) נמנים בדרך כלל אישורים על

נתונים סטטוטוריים, לרבות פרוטוקולים, של חברה.

אין האמור בא לגרוע מחובת הזהירות המוטלת על רואה חשבון ואל לו להוציא אישורים, כאמור, כל עוד לא הניח את דעתו בדבר מהימנות הנתונים או הרשומות עליהם הוא מתבסס.

12. רואה חשבון יוכל לתת דוח מיוחד ללא הסתייגות או הימנעות, גם אם טרם הושלמה ביקורתם הכוללת של פנקסי החשבון, אם נקט בנהלי ביקורת להנחת דעתו בדבר נאותותם ואימותם של הנתונים עליהם הוא מחווה דעתו. אבל, אם לדעתו של רואה החשבון השלמת הביקורת עלולה להביא לשינוי בנתונים, שבדוח הלקוח, עליו לציין את הימנעותו בדוח המיוחד. בכל מקרה אין להסתפק בציון כללי בלבד שביקורת פנקסי החשבון טרם נסתיימה, שהרי זוהי פגיעה בעקרון המובע בסעיף 9 לעיל.

13. נוסח דוח מיוחד על ידי רשות שלא בהתאם להוראות אלו, יבוא רואה החשבון בדברים עם הלקוח, ובהסכמתו, עם הרשות הדורשת את הדוח המיוחד, על מנת לתקן את הנוסח הנדרש.

14. רואה חשבון יימנע בדרך כלל מלדווח בגוף הדוח של הלקוח. הדוח ייערך על ידי הלקוח וייחתם על ידו, ולדוח זה יצרף רואה החשבון את הדוח המיוחד.

15. רואה חשבון מבצע את עבודתו לפי הזמנת לקוחו. לכן, ימוען הדוח המיוחד אל לקוחו ולא אל הרשות המבקשת אותו. אולם, לפי בקשת הלקוח, רשאי רואה חשבון למעון את הדוח המיוחד לרשות המבקשת אותו, בציון עובדה זו.

כניסה לתוקף

16. תקן זה חל על דוחות מיוחדים של רואי חשבון הניתנים אחרי 31 בדצמבר 2019.

הפרסומים המקצועיים שחלו בעבר והמצויינים בסעיף 1 לעיל בטלים עם כניסתו לתוקף של תקן זה.

16א. ניתן ליישם תקן זה גם על דוחות מיוחדים של רואי חשבון הניתנים לפני 31 בדצמבר 2019.